



Treball Final de Grau

GRAU EN DRET

Facultat de Dret

**EL PROJECTE BEPS DE L'OCDE: *BASE
EROSION PROFIT SHIFT***

Mireia Gumbert Brancós

41575002 – H

Tutor: Dr. Esteve Quintana Ferrer

Curs acadèmic: 2016-2017

Convocatòria: Juny

Índex:

1.	Introducció	5
2.	El Programa BEPS	6
a.	L'OCDE	6
b.	El G-20	7
c.	Origen del programa BEPS	8
d.	Objectius del programa BEPS	10
3.	Les accions del programa BEPS	11
a.	Coherència a nivell internacional de l'Impost sobre Societats	11
b.	Alineació de la tributació i l'activitat substancial generadora de riquesa i adaptació dels estàndards internacionals als nous models de negoci	14
c.	Transparència, seguretat jurídica i previsibilitat	16
d.	Acció 1: l'economia digital	17
e.	Acció 15: instrument multilateral	17
4.	Recomanacions derivades de les accions	19
a.	Economia digital	19
b.	Mecanismes híbrids	20
c.	Normativa sobre <i>Controlled Foreign Corporations</i> (CFC)	21
d.	Limitacions en les deduccions en concepte d'interessos i altres pagaments financers ...	23
e.	Pràctiques tributàries perniciosos	24
f.	Utilització abusiva dels convenis	25
g.	Elusió artificiosa del estatut de l'Establiment Permanent	26
h.	Preus de transferència	28
i.	Avaluació i seguiment del programa BEPS	29
j.	Revelació dels mecanismes de planificació fiscal agressiva	29
k.	Documentació sobre preus de transferència	30
l.	Mecanisme de resolució de controvèrsies	31
m.	Instrument multilateral	32
5.	La Directiva de la Unió Europea (UE), de 2 de juliol del 2016	34
6.	Conclusions	37

7. Bibliografia	39
-----------------------	----

Abreviatures

AN	Audiència Nacional
BEPS	<i>Base Erosion Profit Shift</i>
BM	Banc Mundial
CFC	<i>Controlled Foreign Corporations</i>
DD	<i>Double deduction</i>
D/NI	<i>Deduction/non included</i>
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation</i>
EEE	Espai Econòmic Europeu
EP	Establiment Permanent
ERP	<i>European Recovery Program/ Pla Marshall</i>
FMI	Fons Monetari Internacional
G-20	Grup dels 20
IIGM	Segona Guerra Mundial
IS	Impost sobre Societats
IVA	Impost sobre el Valor Afegit
LIS	Llei del Impost sobre Societats
LOB	<i>Limitation-on-benefits</i>
NEPAD	Nova Aliança per al Desenvolupament d'Àfrica

OCDE Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmics

OECD *Organisation for Economic Co-operation and Development*

OECE Organització Europea per a la Cooperació Econòmica

OIT Organització Internacional del Treball

ONU Organització de Nacions Unides

PPT *Principal purposes test*

RDL Reial Decret Legislatiu

UE Unió Europea

1. Introducció

En el moment de decidir sobre què volia fer el meu treball final de grau (TFG), tenia clar que l'àmbit que m'interessava més era el dret tributari, concretament, el d'àmbit internacional. Sovint podem sentir als debats polítics i als articles periodístics que existeixen diverses multinacionals que porten a terme vendes multimilionàries en certs països, però que a través d'enginyeria fiscal deriven una part important dels seus beneficis a altres Estats, on tributen a un percentatge molt més baix o, gairebé nul.

El meu tema inicial era l'evasió fiscal, però al plantejar-li al meu tutor em va comentar que era un tema massa extens per un treball final, de manera que em va proposar fer un treball sobre el Programa BEPS de l'OCDE, el qual desconeixia. Em va semblar un bon treball al veure que aquesta era la resposta, per part dels Estats (agrupats a través de l'OCDE i el G-20), a l'actuació de les empreses multinacionals.

Cal tenir en compte que l'objectiu principal de qualsevol empresa és potenciar els seus beneficis, ja sigui a través d'augmentar els ingressos o de reduir les despeses. Des del punt de vista d'un empresari, els impostos són un cost més dins el conjunt de despeses totals, de manera que està dins la seva naturalesa la voluntat de reduir al màxim aquest cost, i si hi ha la possibilitat de reduir els impostos, perquè certes llacunes legals ho permeten, l'empresari sempre ho farà, malgrat el cost social de les seves actuacions dins el país on s'han produït realment els seus beneficis.

Aquesta dualitat entre els interessos privats de les empreses i els interessos públics dels Estats, els quals han de protegir els seus ciutadans, obligant a les multinacionals a pagar els tributs corresponents, per tal de mantenir l'estructura del benestar social, és la part que més m'atrau, tot i la dificultat de certs conceptes econòmics, que són molt tècnics i sovint escapen de la realitat jurídica que aprenem en el grau en Dret, ja que són tècniques empresarials molt concretes, que busquen maximitzar els beneficis i que es troben al llindar de la legalitat.

Així doncs, és interessant veure què pot fer el legislador més enllà de cedir davant aquesta realitat, amb la intenció de recuperar part dels ingressos que li correspondrien.

2. El Programa BEPS

El programa BEPS es basa en la feina que han portat a terme l'OCDE i els països que formen part del G-20, de manera que és interessant fer, en primer lloc, una introducció d'aquests ens, per, posteriorment, entrar a conèixer més del projecte pròpiament dit.

a. L'OCDE

Les sigles d'OCDE corresponen a “Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmics”. Com el nom indica és un organisme de cooperació internacional, que actualment formen 35 Estats, amb l'objectiu de coordinar diferents polítiques que tenen a nivell nacional, però tenint també influència sobre tercers països no membres.

Aquesta entitat es va fundar l'any 1960, a través de la Convenció de l'OCDE, celebrada a París, el 14 de desembre del mateix any, però trobem els seus antecedents històrics en l'Organització Europea per a la Cooperació Econòmica, que responia de les sigles OECE. Aquest darrer ens buscava crear una organització amb caràcter permanent que garantís l'aplicació del Pla Marshall¹ i que supervisés la distribució de les diferents ajudes.

Originalment, només van adherir-se 20 Estats a la Convenció de 1960 i, en els anys posteriors, s'han anat adherint més membres, fins arribar als 35 Estats actuals². Tot i així, sembla que aquest nombre es pot ampliar en els pròxims anys, ja que hi ha més d'un procés de negociació obert, per a l'adhesió de nous membres de ple dret.

Els principals objectius, tal com determina l'art. 1 del Conveni de l'OCDE³ i s'ha reflectit en altres documents oficials de l'organització, com el document que determina els Principis del Govern Corporatiu de l'OCDE⁴, són:

- Contribuir a una sana expansió econòmica en els països membres, així com en els no membres, en vies de desenvolupament econòmic.

¹ També conegut com *European Recovery Program* (ERP), fou una iniciativa d'Estats Units que buscava la reconstrucció dels països europeus més afectats per la IIGM, així com modernitzar la indústria europea i evitar que s'instaurés el comunisme.

² Els 20 països que es van adherir en primer moment van ser els següents (per ordre d'adhesió): Canadà, Estats Units, Regne Unit, Dinamarca, Islàndia, Noruega, Turquia, Espanya, Portugal, França, Irlanda, Bèlgica, Alemanya, Grècia, Suècia, Suïssa, Àustria, Països Baixos, Luxemburg i Itàlia. Posteriorment, també s'han adherit, Japó, Finlàndia, Austràlia, Nova Zelanda, Mèxic, República Txeca, Hongria, Polònia, Corea del Sud, Eslovàquia, Xile, Eslovènia, Israel, Estònia i Letònia.

³ Document establert com a conseqüència de la Convenció de l'OCDE, celebrada a París, el 14 de desembre de 1960, a través del qual s'establien les directrius de l'organització.

⁴ OECD *Principles of Corporate Governance*, 2004 Edition. Paris: OECD Publications Service.

- Afavorir la expansió del comerç mundial sobre una base multilateral i no discriminatòria conforme a les obligacions internacionals.
- Realitzar la major expansió possible de l'economia i el treball i un progrés en el nivell de vida dins els països membres, mantenint l'estabilitat financera i contribuint així en el desenvolupament de l'economia mundial.

Així doncs, no només porta a terme l'anàlisi del desenvolupament econòmic i social, sinó que compren molts altres àmbits, com ara el medi ambient, l'educació, l'economia de la salut,...

En el marc d'aquesta organització, representants dels 35 països membres es reuneixen i intercanvien informació en comitès especialitzats, per discutir i revisar els progressos assolits en àrees de polítiques específiques, com ciència, comerç, economia, educació, treball o mercats financers. Existeixen al voltant de 200 comitès, grups d'experts i grups de treball.

b. El G-20

Tal com defineix ARGEREY⁵, el G-20 és un espai per a la reflexió i un fòrum de cooperació, on els països membres, tant industrialitzats com economies emergents, tracten temes relacionats amb el sistema financer internacional, l'estabilitat i el creixement econòmic.

Aquest grup està format per 19 països⁶ i una representació de la Unió Europea, i agrupa dos terços de la població mundial i un 90% del PIB a nivell internacional. Així doncs, l'impacte que poden causar és molt major que el que podia portar a terme el G-7, que era un fòrum més reduït.

L'objectiu principal d'aquesta organització intergovernamental és fomentar l'adopció de normes en matèria de transparència fiscal, blanqueig de capitals i finançament irregular; així doncs, es reuneixen anualment, en el territori d'un dels països membres, per tal de prendre decisions en les matèries nombrades.

L'organització no té una estructura permanent, és a dir, no hi ha personal fix al servei del G-20, sinó que el país membre que ostenta la presidència és l'encarregat de coordinar la feina i les cimeres que es portin a terme durant el mandat, el qual durarà un any. Actualment, el país membre que lidera el grup, a través de la Presidència, és Alemanya, que es va presentar com a candidata

⁵ Diccionari Econòmic del Portal *Expansión*. Recuperat de www.expansion.com/diccionario-economico/grupo-de-los-20-g20.html

⁶ Concretament, formen part del G-20 els següents països (*per ordre alfabètic*): Alemanya, Aràbia Saudita, Argentina, Austràlia, Brasil, Canadà, Corea del Sud, Estats Units, França, Índia, Indonèsia, Itàlia, Japó, Mèxic, Regne Unit, Rússia, Sudàfrica, Turquia i Xina.

a tal posició sota el lema “*Donar forma a un món en xarxa*”, amb tres objectius principals: assegurar l'estabilitat, millorar la sostenibilitat i assumir la responsabilitat.

Alemanya volia oferir un entorn adient per al creixement de l'economia mundial i l'establiment d'un sistema financer sòlid, millorant la cooperació internacional en diferents àmbits, entre els quals trobem la matèria fiscal i financera, lluitant contra la evasió i facilitant la inversió i el comerç internacional. A més a més, va implementar l'Agenda 2030 per al Desenvolupament Sostenible i el Conveni de París, per tal d'establir i potenciar una economia global sostenible. Finalment dins l'assumpció de responsabilitat, Alemanya volia posar en el centre d'atenció el desenvolupament econòmic del continent africà, potenciant les inversions estrangeres i promovent la construcció de infraestructures necessàries pel continent, però tocant altres temes com la migració, la lluita contra el terrorisme o el blanqueig de capitals i la corrupció.

Cal afegir que algunes organitzacions internacionals com el Fons Monetari Internacional (FMI), el Banc Mundial (BM), l'OCDE, la Organització de les Nacions Unides (ONU) o la Organització Internacional del Treball (OIT), també han format part d'algunes cimeres del G-20, així com altres països que no en són membres, però que tenen la potestat d'assistir-hi si són convidats per l'Estat membre que ostenta la presidència. Durant aquest any, que Alemanya és titular d'aquesta potestat, ha convidat a Espanya, així com altres països i organitzacions regionals, com la Nova Aliança per al Desenvolupament d'Àfrica (NEPAD), entre altres.

c. Origen del programa BEPS

Les sigles BEPS provenen del nom del programa en anglès *Base Erosion and Profit Shifting*, i en català es coneix com a *Pla d'Acció contra la erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis*.

L'origen el trobem bàsicament en la globalització i en l'aprofitament que fan les multinacionals dels diferents règims fiscals. Sabem que la globalització ha beneficiat molt positivament a tota l'economia mundial, així com també ha beneficiat a les diferents economies nacionals. Aquesta integració de diferents economies no és un fenomen nou, però en els últims anys ha augmentat significativament, ja que diferents accions com l'impuls del lliure moviment de capitals i de treballadors, l'eliminació de diferents barreres dins el comerç o el desenvolupament tecnològic i de les telecomunicacions, ha permès que es portin a terme amb més facilitat les activitats transfrontereres.

Aquesta idea d'una economia global té un efecte directe sobre els règims fiscals de l'Impost sobre Societats de tots els Estats, que malgrat mantenen la competència en molts casos, si que es veuen influenciats per l'actuació de la resta de països.

A principis del segle XX, la Societat de Nacions⁷ ja va reconèixer que es podria donar una doble imposició sobre les empreses que actuessin en més d'un país, ja que tant l'Estat de la residència com l'Estat de la font gravaven la renda que obtenia la societat. Els Estats, doncs, havien d'intentar eliminar aquesta doble imposició, utilitzant normes internacionals pactades entre ells, per donar seguretat jurídica a les empreses que volguessin interactuar en diferents països.

Des de la segona meitat del segle XX, s'han produït diferents fenòmens, com el trasllat d'activitats productives a països on els costos de producció són més reduïts o la creació de l'economia digital, que permeten que les empreses sovint es trobin influïdes per diferents règims fiscals i moltes d'elles aprofiten aquesta situació per organitzar una planificació fiscal pròpia que els permeti també reduir al màxim la seva càrrega tributària, essent així més competitives dins el mercat globalitzat.

Això s'ha convertit en una qüestió crítica, en diferents àmbits⁸:

- Per una banda trobem els governos nacionals, que veuen com es redueixen els ingressos de l'Estat i viuen la pressió de la societat, però sovint no poden imposar unes normes més restrictives sobre les multinacionals, ja que seria contraproductiu pels interessos generals del país.
- Els contribuents a nivell individual també se'n ressenten, al veure que les empreses multinacionals no tributen al mateix nivell que altres empreses nacionals i que la reducció d'ingressos a les arques estatals redueix les prestacions que l'Administració Pública pot oferir-los.
- Les empreses multinacionals troben el conflicte en què han d'escollir entre la seva reputació entre els compradors o aprofitar les oportunitats legals per reduir la seva càrrega tributària per no trobar-se en desavantatge competitiva respecte altres operadors dins el mercat.
- Finalment, les empreses nacionals es veuen incapaces de competir amb les multinacionals al no tenir recursos per traslladar els seus beneficis a altres Estats, aprofitant les avantatges fiscals que tenen les grans empreses al fer-ho.

Així doncs, podem dir que la competència es veu perjudicada per l'acció d'erosionar la base imposable i traslladar els beneficis en altres països de baixa o nul·la tributació. Però també cal expressar la injustícia que representa el fet que una multinacional pugui ser la màxima

⁷ Organisme Internacional creat a través del Tractat de Versalles, de 28 de juny de 1919, antecessora de les Nacions Unides.

⁸ OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OECD Publishing, pp. 8-9.

distribuïdora d'un determinat producte a un país, però per altra banda, la seva aportació tributària a les arques estatals sigui mínima, comparant-la amb altres empreses de dimensió més reduïda, que operen amb normalitat dins el territori. Segurament un dels casos més coneguts sigui *Amazon*, però darrera seu també trobem *Apple*, *Starbucks*, *Google* o *Inditex* en la mateixa situació.

L'any 2012, es va identificar aquesta problemàtica amb les sigles BEPS, i degut al malestar social i el perjudici econòmic que comporta, els governs de l'OCDE van reaccionar presentant un Pla d'acció durant el juliol del 2013, on es presentaven els principals problemes que s'havien d'afrontar. Posteriorment, el G-20 va donar el seu suport a la iniciativa, en dos cimeres portades a terme el setembre del 2013 i el mateix mes del 2014.

d. Objectius del programa BEPS

El Pla d'acció inclou 15 mesures per combatre el problema de l'evasió fiscal, que veurem més específicament en el següent apartat. Tot i així, de manera general, podem destacar els següents objectius:

- **Augmentar la cooperació internacional**, portant a terme una actuació coordinada i completa entre els diferents Estats, que impedeixi que les empreses multinacionals puguin utilitzar la normativa de tal forma que els hi sigui beneficiosa, en perjudici d'altres operadors.
- **Afrontar els desafiaments que suposa la economia digital a nivell internacional.**
- **Establir uns estàndards internacionals nous**, que garantissin la coherència de l'Impost sobre Societats a nivell internacional.

Dins aquest últim punt, podríem destacar la intenció de reduir les friccions entre els diferents règims fiscals nacionals, així com la reducció de les llacunes existents. L'establiment del règim fiscal forma part de la sobirania dels Estats, de manera que sovint trobem que els sistemes tributaris tenen una coherència dins l'Estat, però que quan interactua amb sistemes d'altres estats, entren en conflicte en alguns punts, donant lloc a la doble imposició.

Des de l'àmbit internacional, els Estats estan compromesos en eliminar aquesta situació, ja que és perjudicial per comerç en general i ja existeixen molts convenis bilaterals per evitar la doble imposició. Per altra banda, de la mateixa manera que ens podem trobar amb una doble imposició, existeixen llacunes que donen lloc a una doble no imposició, és a dir, que una renda no és gravada ni en el país d'origen ni en el país de la font, de forma que queda exempta d'impostos, a la pràctica. Aquestes situacions d'exempció es poden aprofitar per les multinacionals, de manera que és un àmbit en què s'ha de fer especial incidència, per eliminar-lo.

3. Les accions del programa BEPS

Les 15 accions del programa, malgrat totes persegueixen els mateixos objectius, són molt variades entre elles. Així doncs, és complicat agrupar-les en grups més reduïts, però seguint l'exemple de GARDE⁹, els definirem sistemàticament a través de 3 principis bàsics:

- Coherència a nivell internacional de l'Impost sobre Societats.
- Alineació de la tributació i l'activitat substancial generadora de riquesa adaptant els estàndards internacionals als nous models de negoci.
- Transparència, seguretat jurídica i previsibilitat.

A més a més, el Pla d'Acció, publicat per l'OCDE el 2014¹⁰, té dues accions més que no quedarien agrupades en cap dels 3 principis i que descriurem de forma separada, que són l'acció 1, relativa a l'economia digital, i l'acció 15, relativa a l'implementació d'un instrument multilateral.

a. Coherència a nivell internacional de l'Impost sobre Societats

Sabem que cada Estat, en base a la seva sobirania, té potestat per establir el règim fiscal que més li interessi, així com llibertat per regular-lo a través de la seva pròpia normativa. Tot i així, ens trobem en un món globalitzat, on les diferents polítiques fiscals nacionals s'entrellacen, creant la necessitat d'afegir normes, per evitar que existeixin dobles imposicions i donar més coherència a nivell internacional.

Principalment, en el programa BEPS es van detectar quatre assumptes importants, que s'havien de retocar per donar lloc a la coherència internacional que es busca.

En primer lloc, a través de l'ACCIÓ 2, es vol neutralitzar els efectes dels **mecanismes híbrids**. Concretament, parlem d'entitats o instruments que tenen una qualificació fiscal diferent en dues jurisdiccions, donant lloc a situacions de doble no imposició o desimposició¹¹. Les empreses multinacionals acostumen a explotar aquestes diferències normatives a favor seu, generant tres possibles resultats:

- Que el pagament internacional sigui deduïble en una jurisdicció, mentre no es considera renda gravable en l'altre, resultat conegut com a deducció/no inclusió, que en anglès coneixem com *D/Ni outcome* (*Deduction/non included outcome*).

⁹ Garde Garde, M. J. (2016). "El Proyecto BEPS". Boletín Económico de ICE, nº 3071, pp. 39-46.

¹⁰ OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OECD Publishing, pp. 1-50.

¹¹ Barroso, M., Blasco, A. M., Ferraz, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A. Reol, T. (2016), "El Proyecto BEPS de l'OCDE/G20: Resultados Finales", Crònica Tributària, nº 158/2016, pp. 15-16.

- Que un sol pagament internacional generi dret a dues deduccions, conegut com a doble deducció (*DD, double deduction*).
- Que el pagament internacional sigui fiscalment deduïble en una jurisdicció i que es compensi com un crèdit fiscal a la jurisdicció on es rep, resultat que coneixem com deducció indirecta/no inclusió (*indirect D/NI outcome*).

Un exemple pràctic el trobem en la sentència de l'Audiència Nacional (en endavant, AN), de 18 d'abril de 2013¹², on el tribunal es va pronunciar sobre el supòsit d'unes accions preferents reemborsables que una filial australiana entregava a la seva matriu espanyola. En la jurisdicció australiana, aquestes accions eren considerades un instrument financer passiu, de manera que generaven una despesa deduïble en concepte d'interessos, mentre que en la jurisdicció espanyola es considerava un instrument de patrimoni, de manera que els dividendes derivats s'haurien de considerar exempts *a priori*. L'empresa defensava que aplicant l'art. 21 LIS, no s'havien de gravar, ja que els dividendes que provenen de societats estrangeres no es graven per evitar la doble imposició. És interessant veure, que malgrat no fos l'argument que utilitzà l'AN per fallar en contra de l'empresa privada, en aquest cas, l'art. 21 LIS no seria d'aplicació, ja que no existia a la pràctica la doble imposició, ja que, com hem dit, en la jurisdicció australiana es generava una despesa deduïble¹³.

Degut a situacions com aquesta, l'objectiu de l'acció 2 és desenvolupar disposicions convencionals i recomanacions amb la finalitat d'evitar que les empreses utilitzin a favor seu les escletxes legislatives existents i, per portar-lo a terme, el Pla d'acció preveu canvis en el Model de Conveni Tributari de l'OCDE, així com altres modificacions a nivell nacional.

Aquesta acció està molt vinculada i, de fet, es portarà a terme de forma coordinada amb l'ACCIÓ 3, que pretén **reforçar la normativa sobre CFC**. Les sigles CFC provenen de l'acrònim anglès *Controlled Foreign Corporations*, que en català traduïm com societats estrangeres controlades¹⁴, i fan referència a entitats d'altres països utilitzades pels inversors per reduir la càrrega fiscal en el país natal. En els Estats on hi ha una estructura fiscal potent, es considera que aquest tipus

¹² JUR 2013\137539.

¹³ Exemple extret de Hermosín Álvarez, M. (2016), "Acción 2. Neutralizando los efectos de los mecanismos híbridos. Recomendaciones en la legislación doméstica", en Ramos Prieto, J. (coord), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudio sobre el Plan BEPS de l'OCDE*. Navarra: Aranzadi, pp. 161-164.

¹⁴ Les filials que trobem a Espanya d'empreses estrangeres entrarien dins la definició de societats estrangeres controlades, des del punt de vista de l'estat on es trobi la seu central, és a dir, si tenim una societat matriu a Alemanya, la filial espanyola serà considerada una societat estrangera controlada en el seu ordenament jurídic.

d'entitats són mecanismes per portar a terme evasió fiscal, de forma que és necessari limitar la utilització de les mateixes, però sovint la normativa estatal no evita la seva utilització o no l'acota suficientment, de manera que a nivell de l'OCDE es volen desenvolupar una sèrie de recomanacions relatives al disseny que han de tenir aquests tipus de normes.

També es vincula aquest àmbit amb les excessos que es produeixen en matèria de deduccions d'interessos i altres despeses financeres, fet que vol combatre l'ACCIÓ 4, que porta per títol ***limitar l'erosió de la base imposable a través de deduccions en l'interès i altres pagaments financers***. Aquesta branca pretén combatre dues situacions, principalment:

- Deducció d'interessos a través d'inversió entrant. En aquests casos, una societat A, resident, demana un préstec a una societat B, generalment vinculada i no resident, de tal forma que la societat A es pot aplicar un règim fiscal favorable, en virtut de les despeses financeres que té, mentre la societat B no tributa pels ingressos que rep, o tributa a un nivell molt inferior al que li correspondria al Estat de residència de la societat A.
- Deducció d'interessos a través d'inversions sortint. Consisteix en endeutar a l'empresa per tal de finançar una activitat que genera un ingrés que està exempt o que es pot diferir, de manera que es pot deduir en concepte de despeses financeres sense computar cap ingrés.

Finalment, dins d'aquest grup d'accions trobem l'ACCIÓ 5, que pretén **combatre les pràctiques tributàries perniciosos**. Ja l'any 1998, l'OCDE va advertir que diferents Estats estaven portant a terme una “carrera d'igualació a la baixa”¹⁵. Aquesta carrera consistia en reduir la càrrega tributària general de l'Estat, per tal de fer més atractiu el règim aplicable i aconseguir que més societats tinguessin residència en aquell país. Aquesta carrera, a la llarga, està portant perjudicis a tots els països, raó per la qual l'OCDE considera que és un punt important, que es pot prevenir millorant la transparència i aplicant el criteri de l'activitat substancial. L'aplicació d'aquest criteri serà clau per avaluar els règims preferencials amb la finalitat d'alinear la fiscalitat dels beneficis amb les activitats substancials portades a terme, ja que permetrà analitzar si un règim fomenta certes activitats o certs esquemes merament per raons fiscals, identificant, conseqüentment, si el règim és potencialment lesiu¹⁶.

¹⁵ OCDE (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Competència Fiscal Perniciosa: un problema mundial emergent), Éditions OCDE, París, pp. 1-81.

¹⁶ Lampreave Márquez, P. (2016). “Acción 5. Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia”, en Ramos Prieto, J. (coord), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudio sobre el Plan BEPS de l'OCDE*. Navarra: Editorial Aranzadi, p. 207.

Una manera de controlar aquest tipus de pràctiques tributàries és obligar a què existeixi una activitat econòmica substancial com a requisit bàsic per aplicar qualsevol règim preferencial, de manera que a través d'aquesta cinquena acció, es vol revisar quins són els règims fiscals preferencials que existeixen i com afecten en l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis. A més, l'objectiu és treballar amb països que no formen part de l'OCDE, per tal de modificar el marc existent.

b. Alineació de la tributació i l'activitat substancial generadora de riquesa i adaptació dels estàndards internacionals als nous models de negoci

En moltes ocasions, la normativa actual és útil i eficaç per prevenir l'abús per part de les empreses, però amb la globalització existent i la planificació fiscal agressiva que utilitzen algunes multinacionals, ens adonem que els estàndards internacionals s'haurien de modificar per tal d'evitar que hi hagi un aprofitament inapropiat de la normativa. Molt sovint ens trobem en què hi ha empreses que utilitzen societats instrumentals per desplaçar els ingressos, a través de preus de transferència, a altres països, on la tributació és més baixa o directament nul·la. Així doncs, és necessari revisar la normativa per evitar-ho. El Pla d'Acció de l'OCDE té diferents accions amb aquest objectiu.

Troblem, en primer lloc, l'ACCIÓ 6, que pretén **impedir la utilització abusiva dels convenis internacionals**. La tècnica que utilitzen les empreses és coneix com a *treaty-shopping* i consisteix en buscar el tractat més favorable, de forma que s'estableix la societat al país on li és més beneficiós. El que vol fer l'OCDE és desenvolupar diferents normatives, perquè els Estats puguin posteriorment establir-les, impedit que es concedeixin certs beneficis dels tractats quan les circumstàncies siguin inapropiades. El grup de treball que porti a terme aquesta tasca, ho coordinarà amb l'Acció 2, que tracta sobre els mecanismes híbrids, degut a la seva vinculació pràctica.

Una altra tàctica de les multinacionals és evitar l'aplicació de les normes dels anomenats *establiments permanents* (d'ara en endavant EP), al·legant que les filials locals són distribuïdores i cobren a través de mecanismes de comissió per la feina que porten a terme, quan en realitat són EP. El fet de determinar que les filials locals són simplement distribuïdores, fa què els beneficis de la venda realitzada en l'estat A es traslladin a l'estat B, on la multinacional té la seu administrativa, el domicili fiscal o la societat mare. L'ACCIÓ 7, doncs, té per objectiu modificar l'actual estatut dels EP, per tal d'**impedir l'evasió artificiosa del mateix**, de forma coordinada amb l'atribució de beneficis entre societats d'un mateix grup.

Finalment, les empreses que operen en més d'un Estat, utilitzen els **preus de transferència** també com a tècnica per desplaçar beneficis a països de baixa tributació. Per tal de protegir el principi de lliure concurrència, les transaccions internacionals entre entitats vinculades s'haurien de

realitzar pel valor de mercat, és a dir, fixant els preus que s'aplicarien si les dues entitats no estiguessin vinculades. La utilització fraudulenta que porten a terme les empreses, en canvi, produeix una erosió artificial de les bases imposables i, conseqüentment, una pèrdua d'ingressos fiscals, de manera que cal limitar-ne l'abús. No serà necessari modificar el sistema actual, sinó millorar-ne les deficiències.

A aquesta problemàtica s'hi dediquen 3 accions, amb l'objectiu comú d'**assegurar que els resultats dels preus de transferència estiguin en línia amb la creació de valor**. Concretament, l'ACCIÓ 8 es centra amb els *intangibles*, amb la finalitat de desenvolupar normes que impedeixin traslladar beneficis per mitjà del moviment d'aquests elements entre empreses d'un mateix grup. Les empreses multinacionals transfereixen intangibles o altres actius mòbils per un valor inferior al seu valor real, movent així beneficis d'un estat a l'altre, ja que no estan portant a terme les transaccions pel valor de mercat¹⁷. Imaginem que la societat A, resident a Espanya, ven una patent, valorada en 3.000€, a una societat B vinculada, resident a les Illes Caiman, per 1.000€. Aquesta transacció farà que l'empresa espanyola tingui una pèrdua comptable de 2.000€, el que generarà una reducció dels seus beneficis i, conseqüentment, suposarà menys tributs a ingressar a la Hisenda pública. Per altra banda, la societat B tindrà un benefici comptable, però al trobar-se en una jurisdicció de baixa tributació, els impostos a pagar seran més reduïts o nuls.

Caldrà doncs, amb aquesta acció, donar una definició clara i àmplia d'aquest tipus d'actius, assegurar-se que els beneficis associats a la transferència i a l'ús dels intangibles estan vinculats amb la creació de valor, així com renovar les normes relatives als mecanismes de repartiment de costos i establir una normes clares pels intangibles de difícil valoració.

L'ACCIÓ 9, per altra banda, es concentra en analitzar els *riscs i el capital*. Aquest grup de treball adoptarà normes per impedir que es traslladin artificialment beneficis a una altra entitat dins el mateix grup, a través de l'assumpció de riscos econòmics o l'atribució d'ingressos excessius a un dels membres del grup. Així doncs, l'acció té com a objectiu adoptar normes sobre preus de transferència que evitin aquestes operacions fraudulentes i establir mesures especials que impedeixin que una entitat del grup acumuli resultats inadequats únicament per haver assumit contractualment aquests riscos o haver aportat capital¹⁸. Aquesta tasca s'haurà de coordinar amb

¹⁷ Lasarte López, R. i Trigueros Martín, M. J. (2016). "Acción 8. Un intento por evitar la erosión de las bases imponibles de entidades vinculadas cuando actúan sobre activo intangibles", en Ramos Prieto, J. (coord), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudio sobre el Plan BEPS de l'OCDE*. Navarra: Editorial Aranzadi, pp. 303-305.

¹⁸ EY (2017). *Base erosion and profit shifting – Planes de acción 8, 9, y 10*. Mexico: Mancera. Recuperat de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/\\$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf)

l'acció 4, relativa a les deduccions de despeses d'interès i altres pagaments financers, degut a la seva vinculació directa amb la mateixa, al tractar el mateix àmbit des de perspectives diferents.

Per acabar, l'ACCIÓ 10 desenvoluparà normes que impedeixin aquest trasllat de beneficis a través d'*altres transaccions d'alt risc*, és a dir, transaccions que no es donarien o que rarament es donarien entre tercers. Hi ha operacions entre societats vinculades, que no es portarien a terme si no fossin entitats dins el mateix grup, com ara els serveis de baix valor afegit, que acostumen a ser serveis de recolzament, ja que comercialment no són rentables, eleven el preu i redueixen els beneficis de l'empresa que porta a terme el negoci central. Aquesta acció comportarà l'adopció de normes sobre preus de transferència o mesures especials per tal d'aclarir les circumstàncies en les que es poden requalificar las transaccions, aclarir l'aplicació concreta en casos de partició d'utilitats, en el context de les cadenes globals de valor i, finalment, proporcionar protecció contra els tipus més comuns d'erosió de la base, és a dir, mitjançant pagaments de despeses corporatives i altres corresponents a la casa matriu.

c. Transparència, seguretat jurídica i previsibilitat

A través del *Fòrum Global de transparència i intercanvi d'informació*¹⁹ s'han portat a terme molts progressos, però està demostrat que no és suficient en l'àmbit que estem analitzant, ja que a dia d'avui encara es porten a terme accions que erosionen la base imposable en certs països, traslladant alguns beneficis a Estats on la tributació és més baixa o, directament, nul·la. És per això que sembla convenient que els contribuents donin més informació i més específica, perquè les corresponents institucions dels Estats puguin entendre les estratègies de planificació fiscal de cada un d'ells.

L'ACCIÓ 11 pretén **establir metodologies per a la recopilació i l'anàlisi de dades sobre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis i sobre les accions per afrontar-la**. Així doncs, serà convenient analitzar les fonts de dades que existeixen a hores d'ara, identificar quines altres informacions és necessari recopilar i cercar noves metodologies, tenint com a principis bàsics la confidencialitat del contribuent i els mínims costos administratius tant per les empreses com per la pròpia administració.

Tot i la feina que es pot arribar a fer amb aquesta última mesura, l'Administració arribarà tard en algunes ocasions, de manera que l'ACCIÓ 12, en complement de l'11, **exigeix als contribuents que revelin els seus mecanismes de planificació fiscal agressiva**. Amb aquest objectiu, doncs, es desenvoluparan un seguit de recomanacions per a què els Estats estableixin normes que

¹⁹ Fòrum global que constitueix un organisme dependent de l'OCDE, el qual elabora, interpreta i actualitza els estàndards de normes internacionals en matèria d'intercanvi d'informació fiscal entre estats i n'assegura la seva implementació a través de la monitorització i la realització d'avaluacions mútues.

obliguin als contribuents portar a terme declaracions obligatòries quan portin a terme transaccions determinades, considerades potencialment agressives o abusives.

En relació a la transparència, també trobem l'ACCIÓ 13, que té per objectiu **reexaminar la documentació sobre preus de transparència**, ja que en aquest àmbit, les administracions tributàries tenen molt poca informació, en comparació amb les empreses, i sovint no tenen els mecanismes suficients per trobar una visió panoràmica de la cadena de valor global del contribuent. Aquesta manca d'informació, impedeix que les administracions públiques puguin portar a terme un control més exhaustiu de les activitats que realitzen les empreses multinacionals i estableixin plans d'acció efectius per evitar l'elusió fiscal.

Finalment, dins d'aquest bloc, trobem l'ACCIÓ 14, que busca fer **més efectius els mecanismes de resolució de controvèrsies**. Així doncs, quan existeixin conflictes al moment d'aplicar certs convenis, seria recomanable que les parts s'entalessin en un procediment amistós o en un procés d'arbitratge, però actualment hi ha obstacles legals que ho impedeixen, per exemple, la manca de normativa que doni la possibilitat d'entrar en un procediment d'arbitratge. El fet que hi hagi incertesa sobre com resoldre els conflictes que apareixen de l'aplicació dels convenis, és un obstacle per a la previsibilitat dels negocis, ja que l'operador que es troba amb el conflicte, no sap com pot ser el resultat final.

d. Acció 1: l'economia digital

En el context històric actual, les normatives es troben desfasades davant d'un tipus de negocis que ha aparegut en els últims anys, com són les empreses *on-line*. Sovint és complicat aplicar les normes impositives sobre aquestes societats, particularment quan s'ha de determinar on ha de tributar la generació de valor dels béns. Per exemple, ens podem trobar amb una societat, amb seu a Tailàndia, que a través de la seva pàgina *web* ha venut productes a Espanya. Aquesta empresa si no té seu a Espanya, serà difícil que tributi a Espanya, perquè tècnicament no hi ha un "nexa". Malgrat està obtenint un benefici a Espanya a través de la venda, serà complicat amb les normes actuals, obligar a l'empresa tailandesa a cobrar i liquidar l'IVA corresponent per la venda realitzada al ciutadà espanyol.

Tenint en compte aquesta situació, l'OCDE ha dedicat una acció dins el seu pla estratègic, per determinar els àmbits on és difícil aplicar les normes tributàries en aquests negocis i com solucionar-ho, per assegurar la recaptació efectiva de l'IVA i altres impostos indirectes relatius al subministrament transfronterer de béns i serveis digitals.

e. Acció 15: instrument multilateral

L'OCDE preveu canvis normatius a conseqüència de la implementació de les diferents mesures que vol portar a terme el pla d'acció BEPS, però és necessari que aquestes mesures s'implementin de forma ràpida i efectiva perquè siguin útils.

L'última acció del pla estratègic preveu el desenvolupament d'un instrument multilateral per evitar haver de modificar tots els convenis bilaterals individualment, cosa que allargaria molt l'establiment de les noves propostes com a definitives. Així doncs, aquest mecanisme, permetrà introduir les modificacions a múltiples tractats, al mateix moment, evitant que hi hagi disparitat d'interpretacions i l'aplicació sigui més uniforme.

4. Recomanacions derivades de les accions

Com hem vist en l'anterior apartat, l'àmbit del programa BEPS és ampli i estudia diferents temes dins la tributació internacional. Plantejar un sistema normatiu tributari internacional, que s'apliqui de forma uniforme és complicat i l'OCDE és conscient d'aquesta dificultat, de manera que planteja diferents graus d'exigència respecte la implementació dels resultats de les accions. Podem classificar les diferents accions, segons aquest criteri d'exigència, en 3 grups principalment²⁰:

- Accions que busquen l'establiment d'uns estàndards mínims
- Accions que pretenen aconseguir un enfocament comú
- Accions que derivaran en millors pràctiques

La homogeneïtat entre els Estats serà molt àmplia dins les accions que estableixen estàndards mínims, però es donarà més llibertat en les accions on es finalitzarà amb un enfocament comú o amb millors pràctiques.

Si utilitzem el criteri de CARVAJO VASCO, dins el primer grup trobaríem les accions 5, 6, 13 i 14, en el segon grup, les accions 2 i 4, i, finalment, en el tercer, les accions 3, 7, 8, 9, 10 i 12. En aquesta classificació, malgrat ser molt completa, considero que faltaria enquadrar les accions 1 i 15. Entenc que l'acció 1, relativa a l'Economia Digital, és complicada de classificar, perquè està molt vinculada a altres accions, però jo la col·locaria dins el segon grup, amb l'objectiu d'aconseguir un enfocament comú d'aquest nou front que ha aparegut dins la economia internacional, de forma que els Estats que han estat dins el programa BEPS puguin establir com a mínim les definicions de les noves pràctiques comercials. Per altra banda, l'acció 15 l'enquadraria dins el grup que pretén establir uns estàndards mínims, perquè a la pràctica, aquest ha de ser l'objectiu de l'instrument multilateral, modificar tots els convenis que estan vigents per tal d'assegurar una uniformitat en matèria de les recomanacions aportades pels informes finals. L'acció 11, finalment, tampoc entra dins la classificació, però en aquest cas és justificat, ja que aquesta acció només busca el seguiment del programa, no derivarà en recomanacions pels Estats.

Anem a veure un breu resum de les conseqüències de cada acció i de les recomanacions a les quals s'ha arribat, abans d'entrar a veure un dels canvis legislatius més rellevants:

a. Economia digital

L'acció 1, relativa als reptes de l'economia digital, és difícil de separar d'altres grups de treball, ja que queda profundament vinculada a les mesures que altres adopten. Principalment queda vinculada a l'acció 3 relativa a les normes de transparència fiscal internacional, les accions 8, 9 i

²⁰ Carbajo Vasco, D. (2016). "Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS". Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, nº 2, p. 145.

10 sobre preus de transparència, l'acció 7, a través de la qual es defineix el concepte d'establiment permanent i l'acció 15, al modificar-se convenis fiscals bilaterals²¹.

Malgrat tota la tasca portada a terme fins ara, l'evolució constant de l'àmbit tecnològic ha impulsat a l'OCDE a comprometre's en publicar un informe, on es reflecteixin els resultats de la feina fins l'any 2020.

Cal fer menció a la possible aparició de nous impostos com el *bit tax* o les retencions sobre les vendes *on-line*, que no es troben dins el programa BEPS, ja que van ser rebutjades, però sembla que estan adquirint consens doctrinal i es podria plantejar l'aplicació efectiva en alguns Estats²². El *bit tax* seria un tribut específic sobre les informacions que circulen en format digital que s'exigiria, en paraules de GARCÍA NOVOA, pels estats de residència dels compradors de béns i serveis digitals adquirits per mitjans electrònics, per assegurar un nivell de recaptació que compensi la disminució que genera l'augment de les transaccions electròniques²³.

b. Mecanismes híbrids

L'acció 2 del programa BEPS²⁴ busca que els diferents règims fiscals convergeixin, de manera que es neutralitzaran els resultats que es volen aconseguir amb aquesta acció²⁵. Per arribar a aquest objectiu, s'utilitzen dues normes, per una banda tenim la resposta primària, mentre que en segon terme trobem la norma defensiva.

En el primer cas, de deducció/no inclusió, la resposta primària seria la denegació de la deducció a nivell del pagador, mentre la norma defensiva contemplaria incloure el pagament entre la renda ordinària del pagador. En el segon, on existeix una doble deducció, la resposta primària seria negar la deducció a les dues jurisdiccions, mentre la norma defensiva seria negar la deducció en la jurisdicció del pagador. Finalment, en el tercer cas, on existeix una deducció indirecta/no inclusió, només es contempla una resposta primària, que consisteix en negar la deducció en la jurisdicció del pagador.

²¹ OECD (2015), *Adressing the Tax, Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, pp. 1-288.

²² Carbajo Vasco, D. (2016). "Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS". *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 2, p. 150.

²³ Garcia Novoa, C. (2001). "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico". *Quincena Fiscal*, nº 16, p. 9

²⁴ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, pp. 1-456.

²⁵ En els termes que hem vist en l'apartat 4.a, respecte l'acció 2 del programa BEPS.

Aquesta opció és una recomanació de l'OCDE, però els Estats no estan obligats a aplicar-la, ja que preval la sobirania tributària que tenen, que els dona poder per implementar només les normatives que considerin més adients pels seu país. En el cas espanyol, s'han assumit varies recomanacions derivades d'aquesta acció, modificant, en conseqüència, la Llei 27/2014, del Impost sobre Societats (d'ara, en endavant, LIS), en matèria de limitació de les despeses deduïbles respecte préstecs participatius atorgats entre societats d'un mateix grup i limitant, també, l'exempció per evitar la doble imposició internacional, si la despesa que es vol deduir ja ha generat una deducció en el país de la font.

c. Normativa sobre *Controlled Foreign Corporations* (CFC)

La transparència fiscal internacional i les normes CFC (*Controlled Foreign Companies*) són un altre dels àmbits que preocupa a nivell internacional, és per això, que s'hi dedica l'acció 3 del programa. Les normes CFC existeixen des de 1962, any en què es van introduir a Estats Units, i posteriorment varen ser implementades a altres jurisdiccions. Actualment, les normes vigents no són les òptimes, ja que els contribuents han trobat pràctiques que permeten evitar-les, com per exemple, escollir una forma jurídica concreta diferent a la que contempla el règim²⁶, fragmentar la participació i el control per no complir els percentatges que determina la normativa o distribuir la renda entre múltiples societats controlades²⁷. Així doncs, és necessari la creació de noves normes que ho impedeixin.

En l'Informe final de l'OCDE²⁸, es proposen sis àmbits a tenir en compte al moment de dissenyar les normes CFC. Concretament, es considera important la definició del què s'entén per una societat controlada, les excepcions d'aquesta definició i la determinació dels requisits quantitatius que s'han de complir, la definició de la renda transparentable, les normes d'atribució d'aquesta renda als socis de la societat controlada i les normes per prevenir o eliminar la doble imposició.

Segurament el punt que ens presenta més complicacions és la definició de la renda transparentable. De forma simple, podríem dir que és la renda que queda subjecte a les normes de transparència fiscal internacional, però l'informe final s'endinsa més en el concepte, donant tres possibles enfocaments del mateix:

²⁶ Per exemple, si la normativa determina que la societat controlada ha de ser una societat anònima (SA), s'estableix una societat limitada (SL), i així aquella societat ja no quedarà subjecte al règim de societats controlades.

²⁷ López Tello, J. (2016). "Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal". *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 43, p. 40.

²⁸ OCDE (2016), "Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3-Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, pp. 1-72.

- L'enfocament de llista.
- L'enfocament de substància.
- L'enfocament de remuneració excessiva del capital.

L'enfocament de llista consisteix en classificar les rendes en categories. Generalment tindrem en compte la seva denominació jurídica, però podem observar també les relacions entre les parts o la font d'on prové. Així doncs, les normes CFC s'aplicarien a les rendes que incloem dins la llista i s'obtinguin per la societat controlada.

L'enfocament de substància té en compte si les rendes provenen d'activitats econòmiques genuïnes de la societat controlada. En aquest cas, s'inclourien les rendes que no derivin d'aquestes activitats econòmiques genuïnes de la societat controlada.

Finalment, l'enfocament de remuneració excessiva de capital, determina si existeixen remuneracions extraordinàries dels fons propis, de tal forma que s'aplicarien les normes CFC sobre aquest excés.

En aquest àmbit, l'informe planteja que els Estats poden escollir un dels enfocaments o poden combinar-los. En el cas d'Espanya, el legislador espanyol va optar (abans de la presentació de l'informe final) per combinar l'enfocament de substància amb el de llista, establint el segon en defecte de la possibilitat d'aplicar el primer, tal com s'observa en l'art. 100 LIS, apartats 2 i 3. En el primer apartat nombrat, s'estableix que es considerarà renda imputable aquella que provingui d'una entitat no resident que compleixi uns requisits, com ara la manca de mitjans materials i personals per a l'exercici d'una activitat econòmica, ja que es presumeix que si no té mitjans per portar a terme una activitat econòmica, no porta a terme cap activitat econòmica substancial. Si no es pogués aplicar aquest criteri, el legislador determina una llista de rendes que seran imputables a la societat espanyola, en tot cas.

Així doncs, diversos autors com EZQUERRA, CALDERÓN i ALONSO²⁹, han considerat que la llei 27/2014, d'Impost sobre Societats, es va anticipar al Projecte BEPS, encara que només fou una anticipació tímida, ja que l'abast del projecte fou molt més ampli del que va regular el legislador espanyol en aquell moment.

²⁹ Ezquerria, L., Alonso, I., Calderón, J. M. (2015). "Nota Técnica: El ensanchamiento de la transparencia fiscal internacional en la Ley del Impuesto sobre Sociedades". EY Abogados, p. 2. Recuperat de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional/\\$FILE/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional/$FILE/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional.pdf)

d. Limitacions en les deduccions en concepte d'interessos i altres pagaments financers

Les normes fiscals, en general, acostumen a determinar que els interessos dels deutes siguin fiscalment deduïbles per part del pagador, mentre que en el cas dels dividends s'apliquen deduccions o excepcions per evitar la doble imposició al receptor. Les multinacionals utilitzen aquests criteris en favor seu, per tal de reduir els impostos a pagar. Un exemple seria endeutar, innecessàriament, a una filial, per posteriorment aplicar-se la deducció dels interessos, reduint així els beneficis nets de l'empresa i, conseqüentment, els impostos a ingressar.

Davant d'aquesta operació de planificació fiscal agressiva que utilitzen les empreses, el grup de treball de l'acció 4, recomana establir un límit general a la deducció de despeses financeres, mitjançant un percentatge fix, d'entre el 10% i el 30% dels beneficis, en funció de l'anomenat EBITDA³⁰. Aquest percentatge pot variar segons els interessos, necessitats o capacitats dels Estats, de forma que pot establir variacions, com ara:

- Permetre una major deducció a una societat, tenint en compte el grau d'endeutament del grup de societats del qual forma part.
- Establir un llindar mínim de despeses financeres, de manera que sí la societat no arriba a aquest llindar de despeses es podrà deduir íntegrament la quantia, sense aplicar el percentatge, anteriorment nombrat.
- Accedir a què les entitats es puguin deduir despeses financeres en exercicis posteriors, quan superin el percentatge fix en un exercici concret.
- Excloure del càlcul de despeses financeres aquells préstecs específics que s'utilitzin per finançar projectes d'interès públic.

L'informe final de l'acció 4³¹ també distingeix a les entitats bancàries i asseguradores, al·legant que degut a les seves peculiars característiques haurien d'estar subjectes a normes especials, però encara és una feina pendent determinar-ne la limitació que hauran de complir.

En la normativa espanyola, es compleixen totes les anteriors recomanacions, encara que no ha estat a conseqüència de la publicació del informe final, ja que algunes d'elles ja es varen contemplar al Real Decret Llei 12/2012, de 30 de març, pel qual es van introduir diverses mesures tributàries i administratives dirigides a reduir el dèficit públic. A través d'aquest RDL es van

³⁰ Expressió anglesa per determinar els Beneficis abans dels Interessos, els Impostos, la Depreciació i l'Amortització, concretament és l'acrònim de *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation*.

³¹ OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, pp. 1-116.

introduir mesures de caràcter temporal, que només van tenir efecte durant dos períodes impositius, 2012 i 2013, i mesures amb caràcter definitiu, que van modificar l'IS.

Les mesures temporals van ser: la minoració del percentatge de deducció dels fons de comerç, la minoració del límit màxim per a l'aplicació de les deduccions per incentivar la realització de determinades activitats i l'establiment d'un pagament fraccionat mínim per les grans empreses.

En canvi, les mesures que han modificat la LIS són: (i) la limitació genèrica al 30% del EBITDA de la deducció de les despeses financeres, (ii) la limitació específica de la deducció de certes despeses financeres originades en operacions dins el mateix grup de societats, com ara les derivades de l'adquisició de participacions en capital o fons propis d'altres entitats del grup, (iii) així com un gravamen especial sobre els dividends i les rendes estrangeres derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents, sempre que aquestes rendes provenguin d'entitats que no s'hagin gravat a l'estranger amb un impost idèntic o anàleg al IS.

En referència a les entitats bancàries i asseguradores, la normativa espanyola no estableix cap límit en la deducció de despeses financeres, de manera que també compleix amb la intenció del informe final, determinant per elles un règim diferenciat de la resta d'empreses.

Aquesta limitació de deduïbilitat de les despeses financeres, no obstant, topa encara amb algunes interpretacions contràries. La sentència de 18 de desembre del 2013 del Tribunal Suprem alemany, per exemple, va plantejar la constitucionalitat de la norma que limitava a Alemanya la deducció de les despeses financeres, per considerar que podria vulnerar el dret a la igualtat. Finalment, el tribunal va considerar que la limitació no estava suficientment justificada per evitar el frau fiscal, de manera que va fallar a favor del contribuent, que volia suspendre l'execució d'una liquidació on s'aplicava aquesta limitació.

e. Pràctiques tributàries perniciosos

Dins les pràctiques tributàries perniciosos, hem de destacar dues actuacions principalment: els règims fiscals preferencials, també conegut com *patent box*, i el fenomen de *tax ruling*.

Per combatre els règims fiscals preferencials, l'informe final de l'acció 5³² recomana l'aplicació del mecanisme del nexa. L'essència d'aquest mecanisme es basa en què exigeix que es realitzin activitats substancials per part de l'entitat que està subjecte al règim preferencial. En l'informe es posa d'exemple el nexa que es demana en un cas de propietat industrial i intel·lectual, ja que és

³² OCDE (2016), "Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. pp. 1-88.

molt il·lustratiu. La idea que queda reflectida és que l'entitat es podrà aplicar els beneficis que implica tenir un actiu de propietat industrial en la mesura que hagi incorregut en les despeses derivades de l'obtenció d'aquest actiu.

Aquest mecanisme del nexa està vigent a Espanya des del juliol del 2016, en virtut de la Llei de Pressupostos per l'any 2016. En aquest cas, l'aplicació a nivell estatal sí que deriva del Projecte BEPS, tal i com es determina en la mateixa exposició de motius de la llei, i la data d'entrada en vigor també ve marcada pels informes de l'OCDE, que prohibien l'aplicació de règims preferencials contraris al mecanisme del nexa a partir del 30 de juny del 2016³³.

Per altra banda, el segon objectiu de l'acció 5, era resoldre la falta de transparència derivada de certes consultes o acords tributaris, coneguts internacionalment com *tax rulings*. Aquest acords, que l'any 2016 van tenir molt interès mediàtic degut al cas *LuxLeaks*, són acords entre Estats i empreses, generalment multinacionals, que pacten el pagament dels impostos segons els beneficis que té l'empresa en un territori concret. Aquests acords són mecanismes d'elusió fiscal, a través dels quals les multinacionals aconsegueixen un estalvi tributari emparat en la legalitat, cosa que a la pràctica permet “pagar impostos a la carta”³⁴. Així doncs, des de l'OCDE i, concretament, a través del informe final s'estableix l'obligatorietat d'intercanviar informació sense necessitat de requeriment previ per part d'un altre Estat, és a dir, passa a ser obligatori donar informació d'aquests pactes bilaterals entre multinacionals i Estats, per tal que hi hagi més transparència.

La UE, a més, a través de la Directiva (UE) 2015/2376, del Consell, de 8 de desembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en el que respecta a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat, obliga als Estats Membres a comunicar de manera automàtica a la resta d'Estats membres i a la Comissió Europea tots els acords que hagin realitzat amb efecte transfronterer o sobre preus de transferència després del 31 de desembre de 2016. L'Estat membre que estableix un acord d'aquestes característiques té el termini de 3 mesos per complir amb aquesta obligació des de la finalització del semestre de l'any natural en què s'hagi formulat tal acord.

f. Utilització abusiva dels convenis

Hi ha diverses maneres d'utilitzar abusivament els convenis, però segurament la pràctica més comuna o la més coneguda és el *Treaty Shopping*, la qual consisteix en buscar el conveni fiscal

³³ Gil Garcia, E. (2016). “El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?”, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, 15, pp. 59-70.

³⁴ Sala, A. (2016). “¿Qué son los “tax rulings” o impuestos a la carta?” El Periódico, 30 d'agost del 2016. Recuperat de: <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/que-son-los-tax-rulings-impuestos-carta-5351073>

més favorable pels interessos del contribuent, sovint utilitzant els beneficis d'una forma per la qual no estan pensats. Les recomanacions en l'acció 6 del programa BEPS, reproduïdes en l'Informe Final per *Impedir la utilització abusiva de convenis fiscals* (2016), s'estableixen en tres blocs diferenciats.

Per una banda és important que tots els convenis estableixin que busquen eliminar la doble imposició, però que en cap cas es poden utilitzar per eludir impostos ni per posar-se en una situació d'avantatge. En aquest àmbit, s'ha modificat el Model de Conveni de l'OCDE, perquè quedi ben marcada aquesta premissa. En segon lloc, cal adoptar una clàusula anti-abús específica, similar a la clàusula limitadora de beneficis que estableix sempre Estats Units en els seus convenis fiscals, coneguda, en anglès, com a clàusula LOB (*limitation-on-benefits*). A través d'aquest tipus de clàusules, es determina quina naturalesa han de tenir les entitats o quina residència han de tenir els accionistes per poder accedir als beneficis. Finalment, és necessari incloure una clàusula anti-abús general, basada en els motius principals de les transaccions, coneguda com a *PPT rule* (*Principal purposes test*). Per exemple, podríem trobar una clàusula anti-abús similar a aquesta:

“No obstante las disposiciones de este Convenio, no se concederán los beneficios de este Convenio en relación a una renta o patrimonio si, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, es razonable concluir que la obtención de tal beneficio fue uno de los principales propósitos de cualquier estructura o transacción que ha resultado directa o indirectamente en tal beneficio, a menos que se establezca que el otorgamiento del beneficio en esas circunstancias está en conformidad con el objeto y finalidad de las normas pertinentes de este Convenio”³⁵

g. Elusió artificiosa del estatut de l'Establiment Permanent

Amb caràcter general, només es graven els beneficis empresarials que una entitat no resident obté a un Estat quan aquesta entitat actua a través d'un establiment permanent (en endavant, EP) en el territori de tal Estat, ja que l'EP demostra el nexa de l'entitat amb l'Estat. Així doncs, sovint veiem com alguns contribuents eviten ser considerats EP per evitar l'aplicació del règim corresponent. Les tàctiques més comunes per evitar l'aplicació del règim fiscal aplicable als EP són:

- Utilització de contractes de comissió en nom propi i estratègies similars. Seria el cas que una empresa tailandesa utilitzés un nacional espanyol per a vendre els seus productes a

³⁵ Art. 26.5 del Conveni entre el Govern de la República de Xile i el Govern de la República Popular Xinesa per eliminar la doble imposició i per a prevenir la evasió i l'elusió fiscal en relació als impostos sobre la renda, el seu protocol i les minutes d'acord. Santiago, 23 d'agost de 2016. Recuperat de: http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_china.pdf

- l'Estat espanyol, establint entre ells un contracte de comissió per vendes i evitant que l'empresa tailandesa pagui els impostos corresponents pels beneficis obtinguts dins el territori nacional.
- Utilització d'un agent independent per a la finalització del contracte, ja que aquest agent queda exclòs de l'aplicació de les normes de l'EP, pel fet que l'art. 5.(6) del Conveni Model de l'OCDE estableix que és una excepció a la norma general.
 - Explotació d'excepcions específiques. L'art. 5.4 del Conveni Model de l'OCDE estableix una llista d'activitats excloses. Concretament, es considera que les activitats auxiliars o preparatòries no exigeixen la constitució d'un EP, però actualment trobem negocis *on-line* que difícilment s'enquadren dins d'aquest ideal, ja que porten a terme actuacions que anteriorment s'haurien considerat auxiliars però que ara són l'activitat econòmica principal.
 - Fragmentació de les activitats, per beneficiar-se de les excepcions previstes també en l'art. 5.(4) del Conveni Model de l'OCDE.
 - Divisió dels contractes entre empreses vinculades, per evitar, per exemple, que un contracte de construcció, instal·lació o muntatge excedeixi dels 12 mesos i constitueixi un supòsit d'EP.

Tenint en compte aquests mètodes elusius, l'informe final³⁶ contempla una definició d'EP que evita que es puguin portar a terme aquestes estructures artificials amb la facilitat que ara es porten a terme, degut a la evolució de l'economia i els processos productius.

Cal concretar que no hi ha un canvi de paradigma en el concepte d'EP, simplement s'han portat a terme adaptacions tècniques del concepte, encara que són bastant sofisticades. La modificació que proposa el grup d'experts establiria que no estigués en compte la llista d'activitats preparatòries i auxiliars com una llista exemplificativa, sinó que s'hagués d'analitzar concretament l'activitat portada a terme per l'empresa en relació al model de negoci de la mateixa. Cal fer referència a la manca de definició del que s'entén per activitat auxiliar o preparatòria, de forma, que malgrat s'hagi presentat l'informe final, encara s'haurà de seguir treballant en aquest àmbit, per tal de completar l'acció plantejada.

Per a l'Administració Tributària espanyola, des del punt de vista de MAS HERNANDEZ, l'acció 7 del projecte BEPS ha estat un èxit, per dues raons, principalment³⁷. En primer lloc, perquè els

³⁶ OCDE (2016), "Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. pp. 1-48

³⁷ Mas Hernández, J. (2016), "Acotando el abuso del EP: Medidas adoptadas en el marco de BEPS". *Crónica Tributaria*, 158, p. 206.

criteris que s'han establert per definir l'EP són molt similars als que a Espanya s'establien per via interpretativa, de manera que es confirma la certesa dels plantejaments espanyols; i, per altra banda, s'ha pogut mantenir la validesa de les interpretacions que s'havien fet fins a data de la presentació de l'informe final, afavorint així la posició de l'Administració.

h. Preus de transferència

Les empreses vinculades poden portar a terme operacions entre elles, però és important que aquestes operacions internes, també conegudes com operacions vinculades, es valorin com si les empreses fossin independents entre elles, per tal d'evitar que hi hagi un desplaçament de beneficis encobert i que s'atribueixin uns beneficis a una empresa que no deriven de la seva activitat empresarial. Degut a la importància d'aquestes operacions vinculades, el projecte BEPS ha dedicat 3 accions a aquesta àmbit.

L'acció 8 es centrava en els actius intangibles, l'acció 9 s'encarregava de l'atribució contractual dels riscos i, finalment, l'acció 10 es dedicava a analitzar altres transaccions d'alt risc, com ara els beneficis resultants d'operacions vinculades sense lògica comercial, per evitar, en última instància, el trasllat de beneficis i l'erosió de la base imposable, utilitzant aquests mètodes.

En l'informe final³⁸, que en aquest cas, era conjunt, es van establir diferents directrius en matèria de transaccions transfrontereres sobre matèries primeres o serveis intragrup de baix valor afegit, en especial, de cares a països amb vies de desenvolupament que podran utilitzar-les per prevenir la erosió de les seves bases imposables, així com per conèixer millors pràctiques a portar a terme.

En aquest àmbit, l'OCDE només ha volgut adaptar als nous temps el sistema que ja tenia implementat, millorant les escletxes, per evitar un abús per part de les empreses multinacionals, però s'ha mostrat contrària a la implementació d'un sistema d'imposició unitària universal (conegut com *unitary taxation*), el qual recolzen alguns Estats i algunes ONGs, ja que es considera que és l'únic model tributari que permetria fer tributar efectivament allà on les empreses creen el valor a nivell mundial. Aquest model fiscal faria que les empreses tributessin per tots els ingressos que reben a tot el món en una sola jurisdicció, de la mateixa manera que ho fan les persones a través del IRPF i, posteriorment, es podrien aplicar les deduccions corresponents, per evitar la doble imposició en aquelles jurisdiccions on s'hagi pagat un impost idèntic o anàleg al IS. Implementar aquest model suposaria una ruptura amb l'actual sistema, raó per la qual l'OCDE no s'ha posicionat a favor.

³⁸ OCDE (2016), "Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. pp. 1-208

i. Avaluació i seguiment del programa BEPS

Totes les recomanacions que apareixen arran del programa són interessants, però també és molt important veure com afecten a la pràctica tributària, per tal d'analitzar l'efectivitat de les accions, així com les pròpies limitacions del projecte.

A través de l'informe final de l'acció 11³⁹, s'han pogut conèixer aquestes limitacions que impedeixen conèixer l'efecte real sobre la economia i les diferents legislacions, ja que existeixen moltes dificultats per accedir a les dades. Així doncs, a través d'aquest mateix document, l'OCDE ha establert, tal com determina LÓPEZ TELLO, uns objectius a complir⁴⁰:

- Publicar noves estadístiques sobre l'Impost de Societats.
- Informar periòdicament del impacte estimat de les contramesures BEPS.
- Desenvolupar nous instruments d'anàlisi i indicadors BEPS.
- Millorar la informació pública sobre les estadístiques de recaptació impositiva.
- Millorar la informació no fiscal rellevant per BEPS, com per exemple, les dades relatives a inversió estrangera associada a entitats residents de propòsit especial⁴¹.
- Incentivar la investigació sobre BEPS per entendre millor el fenomen i diferenciar-lo d'efectes econòmics reals i d'opcions fiscals no BEPS.

Així doncs, podem veure que l'acció 11 no és una acció tancada, sinó que continuarà al llarg del temps.

j. Revelació dels mecanismes de planificació fiscal agressiva

Un dels problemes que tenen les Administracions Tributàries, de la majoria de països, és la falta d'informació, fet que els impedeix respondre ràpidament davant els riscos fiscals, portant a terme canvis legislatius o procediments d'inspecció per evitar-los.

L'informe final de l'acció 12⁴², presenta una sèrie de bones pràctiques que els diferents països poden portar a terme per tal d'obtenir de forma anticipada la informació que els interessa, com

³⁹ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11-2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, pp. 1-272.

⁴⁰ López Tello, J. (2016). "Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal". *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 43, p. 49.

⁴¹ Les entitats de propòsit especial són entitats creades per assolir un objectiu concret i perfectament definit amb anterioritat. Generalment, s'utilitzen per finançar projectes, de tal forma que són entitats dependents del grup, però permetent aïllar els riscos, derivats de tal activitat, de les societats matriu.

⁴² OCDE (2016), "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. pp. 1-108.

per exemple, la imposició de règims de declaració obligatòria, que exigeixin presentar davant l'administració pública, determinada informació fiscal dels contribuents. Cal advertir que l'informe final incorpora guies de bones pràctiques que no estableixen un estàndard mínim, de manera que cada Estat podrà decidir si implementar-les o no, i també es contempla, específicament, algunes millores que poden fer els Estats que ja tenen un règim de declaració obligatòria establert, per tal de incrementar l'eficàcia del mateix.

Dins l'àmbit de la UE, trobem que el Consell va proposar durant el desembre del 2015 que es modifiqués l'anomenat "Codi de Conducta", per tal d'implementar les directrius establertes per l'acció 12. El Codi de Conducta es va implementar l'any 1998 per combatre la competència fiscal perniciososa dins l'àmbit comunitari. Es va crear un grup de treball, conegut com el Grup del Codi de Conducta, que durant anys ha estat identificant mesures fiscals dels Estats d'aquesta naturalesa, advertint al corresponent estat perquè procedís a la modificació o a la derogació, cosa que ha funcionat en la majoria de casos. En els últims anys, aquest grup de treball s'ha centrat en els instruments híbrids i els règims preferencials (*patent box*), especialment de països europeus, que no formen part de la UE, com Suïssa i Liechtenstein, per intentar que els seus règims fiscals s'adeqüin al Codi de Conducta.

k. Documentació sobre preus de transferència

L'informe final de l'acció 13⁴³ ha establert la necessitat d'estandarditzar la documentació relativa als preus de transferència que existeixen entre les empreses d'un mateix grup de societats multinacionals. En concret, es determina l'obligació d'aquestes societats a presentar 3 documents: el *master file*, el *local file* i el *Country-by-Country Report*.

En primer lloc, les empreses hauran de presentar un informe mestre (*master file*), que doni informació a les administracions tributàries sobre les seves operacions empresarials a nivell mundial, així com les polítiques que utilitzen en matèria de preus de transferència. En segon lloc, les multinacionals hauran de presentar un informe local específic per a cada país (*local file*), on s'incorporarà tota la documentació detallada sobre els preus de transferència en relació a les transaccions d'aquell país concret, explicitant la quantia total d'aquestes transaccions i analitzant els preus de transferència aplicats en aquestes operacions. En tercer lloc, els grups de societats multinacionals que tinguin una xifra de negocis igual o superior a 750 milions d'euros, també estaran obligats a presentar l'Informe país per país (*Country-by-Country Report*), on s'expressarà la quantia dels ingressos i els beneficis abans de comptabilitzar l'IS, l'import pagat en concepte

⁴³ OCDE (2016), "Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. pp. 1-76.

d'IS, el número de treballadors, capital, reserves i actius materials de cada jurisdicció, identificant les entitats actives i les activitats comercials portades a termes en cada jurisdicció.

Els dos primers documents es presentaran davant les autoritats fiscals de cada jurisdicció, mentre que el tercer només es presentaria davant la jurisdicció on la societat matriu tingui la residència, on l'Administració tributària del país seria l'encarregada d'informar a les altres jurisdiccions interessades.

A nivell europeu és important destacar el *Fòrum Conjunt de Preus de Transferència de la UE*, el qual va ser creat l'any 2002, amb la intenció de proposar solucions pragmàtiques per aconseguir una aplicació més uniforme de les normatives sobre preus de transferència en els estats membres⁴⁴. Aquest fòrum consta d'una composició mixta entre administracions públiques i operadors del sector privat i durant el 2006 van desenvolupar diferents treballs, en els quals ja es contemplava la presentació de l'informe mestre i l'informe local, però arrel de les conclusions establertes pel programa BEPS, es revisarà per tal d'incloure també l'Informe país per país.

1. Mecanisme de resolució de controvèrsies

La implementació de nous canvis legislatius portarà canvis en els Convenis bilaterals que existeixen actualment, fet que pot derivar en l'aparició de possibles casos de doble imposició, donant lloc a una certa inseguretat jurídica. Els Estats de l'OCDE i el G-20 no volen que aquesta situació temporal generi obstacles per el comerç transfronterer i la inversió, de manera que han establert un compromís polític, per tal de resoldre els conflictes que puguin sorgir de manera ràpida i efectiva a través de procediments amistosos entre les Administracions Públiques o entre aquestes i els contribuents afectats.

S'ha establert, doncs, un mínim estàndard i un conjunt de bones pràctiques per tal de reforçar la eficàcia i l'eficiència dels procediments amistosos, minimitzant la incertesa i la doble imposició jurídica derivada d'una aplicació asimètrica dels Convenis.

El mínim estàndard es basa en tres principis bàsics, tal com estableix SAMPLON SALVADOR⁴⁵:

- Garantir que les obligacions convencionals de resoldre els procediments amistosos es compleixin, en la seva totalitat, per les autoritats competents de bona fe.

⁴⁴ Trapé Viladomat, M. (2005). "El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea", Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional ICE, nº 825, p. 161.

⁴⁵ Samplon Salvador, R. (2016). "Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes". Carta Tributaria, nº 11, p. 11.

- Garantir que les pràctiques administratives promoguin evitar procediments amistosos en matèria d'aplicació dels convenis per evitar la doble imposició i, en cas de que no sigui possible evitar-los, que la seva resolució sigui ràpida⁴⁶.
- Garantir l'accés al procediment amistós quan es compleixin els requisits formals de l'art. 25.1 del Model de Conveni de l'OCDE⁴⁷.

Actualment, tenim en marxa el FTA MAP Forum (*Forum d'Autoritats competents en matèria de procediments amistosos*), on participen les autoritats competents dels estats membres de l'OCDE, amb l'objectiu de millorar l'eficàcia dels procediments amistosos que resolen els conflictes derivats dels convenis per evitar la doble imposició. Així doncs, aquesta acció tampoc ha acabat definitivament, sinó que segueix portant a terme un treball de seguiment per seguir millorant.

A més a més, la majoria de països s'han compromès a introduir l'arbitratge perceptiu i vinculant dins els seus convenis fiscals bilaterals, en cas que no s'hagi pogut resoldre el conflicte, mitjançant un procediment amistós, en un termini de 2 anys. A inicis del 2016, s'havien compromès 20 països de l'OCDE. Pot semblar que és un número reduït, tenint en compte que els Estats membres són 35, però els pocs que s'havien compromès representaven més del 90% de casos pendents de resoldre a finals del 2013⁴⁸, de manera que l'arbitratge tindrà, segurament, molta aplicació a la pràctica.

m. Instrument multilateral

Tot el conjunt de mesures que proposa l'OCDE a través dels diferents informes finals, portarà a la modificació de molts convenis bilaterals entre els Estats membres de l'OCDE i el G-20 amb tercers Estats, però la implementació ha de ser ràpida i eficient perquè els canvis realment tinguin els efectes esperats. És per això que es va plantejar la creació d'un instrument multilateral de negociació, que permeti la modificació de tots els tractats fiscals dels Estats que participen en el grup *ad hoc* que s'ha obert per desenvolupar-lo. Aquest instrument es va implementar a finals del 2015 i durant el 2016 ja tenia més de 90 països treballant-hi.

El fet que el resultat d'aquesta acció, l'instrument multinacional, estigui tardant més dels 2 anys previstos pel projecte, fa que alguns dels convenis per evitar la doble imposició que ja s'estan

⁴⁶ Cal tenir en compte que la resolució a través de pràctiques administratives és molt més ràpida que iniciar un procediment amistós, ja que les pràctiques administratives són unilaterals, per part de l'Estat i no és un procediment de negociació entre dues parts.

⁴⁷ Que el cas es plantegi dins els 3 anys següents a la primera notificació de la mesura que es consideri contrària a les disposicions del Conveni i que la reclamació estigui fundada.

⁴⁸ Samplon Salvador, R. (2016). "Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes". Carta Tributaria. n° 11, p. 13.

firmant incorporin algunes de les recomanacions, com per exemple seria la clàusula d'arbitratge (relativa a l'acció 14), el que comporta diferències en la redacció, que, posteriorment, poden derivar en conflictes i manca d'uniformitat⁴⁹.

⁴⁹ Carbajo Vasco, D. (2016). “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”. Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, nº 2, p. 142.

5. La Directiva de la Unió Europea (UE), de 2 de juliol del 2016

En l'àmbit comunitari, la UE no s'ha mostrat indiferent davant el fenomen de l'elusió i l'evasió fiscal, de fet, ha impulsat un paquet de mesures per evitar la planificació fiscal agressiva que es coneix com ATA (*Anti Taxation Avoidance Package*), el qual es va presentar durant el 2016 i va més enllà del programa de l'OCDE. Aquest paquet estableix 6 mesures anti-abús que seran legalment vinculants pels Estats, amb la intenció d'imposar un nivell mínim de protecció contra l'evasió que existeix dins la UE, generant un entorn més just i estable per a les empreses.

Tot i aquestes mesures unilaterals portades a terme, la UE és també part activa del projecte BEPS, al formar part del G-20, i dins el programa ATA ha considerat oportú aprovar la *Directiva (UE), 2016/1164 del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior*⁵⁰. El Consell, juntament amb la Comissió Europea, ha decidit establir a través d'aquesta normativa algunes recomanacions derivades del projecte BEPS, per evitar que la implementació unilateral dels diferents estats afecti negativament al mercat únic.

Malgrat aquesta intenció d'uniformitat que pretenen les institucions europees, no es descarta que els Estats membres apliquin mesures unilaterals per a solucionar problemes urgents a curt termini i respectant, en tot cas, el mercat europeu⁵¹. Espanya, justament, és un dels Estats que ha actuat unilateralment. Durant el febrer del 2014, es van reunir la Comissió d'Experts que s'encarregà de la reforma de la normativa de l'Impost de Societats. En l'informe final que es va emetre, no es mencionava ni l'existència del Projecte BEPS, malgrat aquest ja tenia més de 6 mesos de recorregut (s'inicià durant el setembre del 2013). Posteriorment, al publicar oficialment la LIS, durant el novembre del 2014, s'ha pogut comprovar que el legislador espanyol va incloure algunes observacions que els grups de treball de l'OCDE determinen com a recomanacions, de manera que són d'obligat compliment en el nostre territori. Aquesta anticipació és la que la UE recomana que els Estats no portin a terme, ja que pot ocasionar descoordinació dins l'àmbit europeu.

La majoria de països membres ja s'havien compromès a aplicar els resultats derivats de les 15 accions del programa BEPS, però és necessari establir un nivell mínim comú de protecció en alguns àmbits específics, concretament, sobre les limitacions en matèria de deducció d'interessos, la imposició de sortida, la normativa sobre pràctiques abusives, les normes CFC i el marc per afrontar els mecanismes híbrids. La Directiva, però, no desenvolupa tots els àmbits que tracta el

⁵⁰ L 193, (DOUE 19 de juliol de 2016).

⁵¹ López Tello, J. (2016). "Los informes finales del Proyecto BEPS y la Propuesta de Directiva contra la Erosión Fiscal". *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 43, pp. 36-59.

programa BEPS, perquè només té legitimitat per regular allò que estigui vinculat amb el mercat interior, ja que no té competència en matèria tributària.

En matèria de limitació en la deducció dels interessos, la Directiva estableix que només serà deduïble en concepte d'interessos, un 30% de l'EBITDA, encara que els grups de societats podran fer un còmput global d'aquest percentatge, i es poden deduir les despeses d'endeutament excedentari fins a 3 milions d'euros.

Per altra banda, la imposició de sortida, regulada a l'art. 5 de la Directiva, estableix que el contribuent serà gravat per un import igual al valor de mercat dels actius traslladats, una vegada s'hagi deduït el valor d'aquests a efectes fiscals, quan el trasllat suposi la pèrdua del dret a gravar els béns, per part de l'Estat membre on es trobaven situats. El contribuent podrà sol·licitar el fraccionament del pagament del impost durant un termini de 5 anys, sempre que el trasllat es produeixi dins la pròpia UE o amb un tercer país que formi part de l'Acord sobre l'Espai Econòmic Europeu (EEE). Per sol·licitar el fraccionament, s'haurà de prestar garantia, si així ho considera oportú l'Estat membre, i s'hauran de pagar els interessos corresponents. En aquest cas, l'Estat membre es reserva la opció d'exigir el pagament immediat del deute tributari, si el contribuent decideix traslladar els actius a un tercer país (que no siguin del EEE), els ven o es troba en situació de liquidació.

En matèria de pràctiques abusives, en l'exposició de motius, ja es determina que les normes generals contra aquest tipus de pràctiques, han de servir per combatre operacions que encara no s'han regulat a través d'una disposició específica, és a dir, han de combatre les llacunes existents, sense afectar negativament a l'aplicabilitat de les normes específiques contra el frau fiscal. Així doncs, es vol afrontar aquells actes o negocis que només es portin a terme amb el propòsit principal d'obtenir una avantatge fiscal, utilitzant un acord artificios, i la conseqüència, en aquests casos, seria la no aplicació de l'avantatge fiscal.

La norma relativa a les societats estrangeres controlades estableix què s'ha de considerar com entitat subjecte a aquesta regulació i, posteriorment, quines conseqüències tindrà en la base imposable del contribuent. En aquests casos, la societat controladora s'haurà d'imputar certes rendes en la seva base imposable, de manera que tributarà per aquestes, malgrat siguin rendes de la societat controlada que no s'han distribuït entre els accionistes. El llistat de rendes imputables el trobem a l'art. 7.2 de la Directiva, i són les següents:

- Interessos i rendes generades per actius financers.
- Cànon i rendes derivats de la propietat intel·lectual i industrial.
- Dividends i rendes procedents de la venda d'accions.
- Rendes procedents d'arrendaments financers.

- Rendes procedents d'activitats d'assegurances, activitats bancàries o altres activitats financeres.
- Rendes procedents de la facturació de societat que percebin ingressos per vendes i serveis comprats i venuts a empreses associades, afegint un valor econòmic escàs o nul.

A més, cal tenir en compte, que s'haurà d'afegir a la base imposable totes aquelles rendes derivades de mecanismes falsejats que s'hagin establert per obtenir una avantatge fiscal.

Finalment, la normativa de la Directiva en matèria d'asimetries híbrides és molt clara. Quan existeixi doble deducció, només es concedirà la deducció en l'Estat membre on s'hagi originat el pagament, mentre que si hi ha una deducció sense inclusió, l'Estat membre denegarà la deducció. En aquest àmbit existeix una proposta de modificació de l'actual Directiva⁵², en matèria d'asimetries híbrides amb tercers països. Aquesta modificació vol ampliar l'àmbit d'aplicació en matèria de mecanismes híbrids, perquè l'actual regulació només contempla els supòsits dins la UE, però les empreses transfrontereres que actuen amb tercers països poden seguir utilitzant les avantatges dels mecanismes híbrids, sense vulnerar la normativa comunitària. La UE, per tant, pretén seguir les recomanacions de l'acció 2 del programa BEPS, més enllà del que ja ha portat a terme fins el moment.

⁵² Propuesta de Directiva del Consejo, 2016/0339 (CNS) de 25 de octubre de 2016, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. (COM, 687 final, 25-10-2016). Recuperat de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0687&from=ES>.

6. Conclusions

Hi ha pocs autors que destaquen punts febles del projecte BEPS de l'OCDE, però autors com CARVAJO VASCO sí que parlen d'algunes debilitats que s'haurien de tenir en compte a l'hora de valorar el programa en general, en especial per la manca d'atenció a la fiscalitat internacional indirecta⁵³. Per altra banda, tenim organitzacions governamentals com Oxfam-Intermón que consideren que aquest programa no resoldrà els problemes principals del sistema tributari internacional, ja que no afronta realment els paradisos fiscals i els règims de baixa tributació⁵⁴, de manera que permet que continuïn existint.

Personalment, un punt feble del programa BEPS que he trobat és la manca d'obligatorietat dels resultats dels informes finals, que només són recomanacions pels Estats. En contraposició, la Directiva europea, malgrat no contemplar tots els àmbits del projecte, sí que estableix un marc mínim legal, amb intenció de donar obligatorietat a aquestes recomanacions i arribar a aconseguir una implementació coordinada en tots els Estats membres, per evitar les incongruències entre les normatives nacionals.

A més, considero que si l'OCDE té un objectiu com és evitar l'erosió de les bases imposables i el trasllat dels beneficis, ha d'analitzar tots els possibles mecanismes que el poden portar a aquest objectiu. És a dir, considero que s'hauria d'haver plantejat un estudi sobre els *bit taxes*, el tribut específic sobre les transaccions electròniques, i el sistema d'imposició unitària universal (*unitary taxation*), per poder veure realment quins serien els efectes d'aplicar-los i poder comparar-los amb els mecanismes que s'estan utilitzant actualment.

Finalment, és important destacar que hi ha administracions tributàries que no disposen dels equipaments informàtics d'última generació adequats per afrontar la implementació de sistemes com el *Common Reporting System*, que pretén ser el mecanisme a través del qual les administracions tributàries s'intercanviïn informació de manera automàtica. Per això, serà necessari adoptar mesures de capacitació, aportant mitjans i ajuda personal i tecnològica a aquestes administracions.

Per altra banda, vull recalcar que malgrat els defectes que podem trobar-hi, el projecte BEPS ha suposat un avanç important a nivell internacional, al plantejar recomanacions que ajudaran als Estats a adaptar els seus ordenaments jurídics. Aquestes modificacions permetran que les

⁵³ Carbajo Vasco, D., "Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS", Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, n° 2, p. 136.

⁵⁴ Informació extreta de la nota de premsa, recuperada de: <http://www.oxfamintermon.org/es/sala-de-prensa/nota-de-prensa/oxfam-considera-insuficiente-invitation-de-ocde-paises-en-desarrollo-p>

normatives nacionals puguin afrontar els nous reptes que suposa l'economia globalitzada i els nous tipus de negocis que apareixen, donant resposta als problemes jurídics i legals que suposen.

Un altre punt positiu és que les repercussions de BEPS no sols arribaran als 35 països que formen l'OCDE, sinó a més del doble, al voltant de 90 països. El fet que hi hagi una manca de compromís efectiu per part dels Estats per aplicar totes les recomanacions, també es pot veure des d'un punt de vista optimista. Si tots els Estats s'haguessin hagut de comprometre a aplicar totes les recomanacions que sorgissin, potser hi hauria accions que no haurien arribat tant lluny. De la manera com s'ha fet, cada Estat es podrà comprometre al nivell que consideri oportú, de forma que si alguns no es volen involucrar tant en la lluita contra l'erosió fiscal, no s'impedirà que altres pugin anar més enllà.

Com hem dit, el projecte BEPS encara no està tancat, ja que alguns grups de treball segueixen aportant propostes per millorar les recomanacions ja presentades, de forma que caldrà estar pendent de totes les novetats que puguin anar sortint en aquest àmbit. De fet, l'OCDE ha obert un espai *online* per consultar les actualitzacions del Projecte (www.oecd.org/ctp/beps.htm).

A més a més, la cooperació no s'acaba aquí, sinó que serà necessari que es segueixi treballant de forma coordinada, perquè a mesura que passa el temps, també apareixen noves circumstàncies que obliguen a prendre decisions en matèria internacional. De la mateixa manera que fa 20 anys no s'era conscient de la repercussió que podia tenir l'economia digital, poden aparèixer noves formes de comerç internacional que produeixin el mateix efecte que aquesta economia digital ha produït, que és la desactualització de les lleis i, conseqüentment, els països hauran d'estar en contacte per afrontar els possibles conflictes que sorgeixin.

7. Bibliografia

Barreno, M., Blasco, A.M., Ferraz, G., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A., Reol, T. (2016). “El Proyecto BEPS de l’OCDE/G20: Resultados finales”. *Crónica Tributaria*, nº 158, pp. 7-53.

Barreno, M., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Ranz, A. (2015). “El Proyecto BEPS de l’OCDE/G20: Resultados de 2014”. *Crónica Tributaria*, nº 155, pp. 7-43.

Carbajo Vasco, D. (2016). “Algunas reflexiones sobre la era Post-BEPS”. *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 2, pp. 133-152.

EY (2015). *L’OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS*. Recuperat de: <http://www.ey.com/es/es/home/ey-la-ocde-presenta-el-informe-final-del-plan-de-accion-beps>

EY (2017). *Base erosion and profit shifting – Planes de acción 8, 9, y 10*. Mexico: Mancera. Recuperat de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/\\$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf)

Ezquerria, L., Alonso, I., Calderón, J. M. (2015). “Nota Técnica: El ensanchamiento de la transparencia fiscal internacional en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”. EY. Recuperat de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional/\\$FILE/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional/$FILE/EY-el-ensanchamiento-de-la-transparencia-fiscal-internacional.pdf)

Fernández González de Torres, M.I. (2016). *La deducción de los gastos financieros en el impuesto de sociedades: un análisis de la normativa antielusión española*. Tesis doctoral, Universitat de Cantàbria. Recuperat de: <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/8438/Tesis%20MFGT.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

García Novoa, C. (2001). “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”. *Quincena Fiscal*, nº 16, pp. 9-22.

Garde Garde, M. J. (2016). “El Proyecto BEPS”. *Boletín Económico de ICE*, nº 3071, pp. 39-46.

Gil García, E. (2016). “El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?”. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, nº 15, pp. 59-70.

Lago Montero, J. M. (2015). “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”. *Ars Iuris Salmatincensis*, nº 3, pp. 55-73.

López Tello, J. (2016). “Los informes finales del Proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal”. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 43, pp. 36-59.

Mas Hernández, J. (2016), “Acotando el abuso del EP: Medidas adoptadas en el marco de BEPS”. *Crónica Tributaria*, nº 158, p. 206.

OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

OECD (2015), *Adressing the Tax, Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11-2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

OCDE (2015), “Nota explicativa”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

OCDE (2016), “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>

OCDE (2016), “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

OCDE (2016), “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

OCDE (2016), “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

OCDE (2016), “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

OCDE (2016), “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

OCDE (2016), “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

OCDE (2016), “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>

OCDE (2016), “Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15”, *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>

Ramos Prieto, J. (coord.) (2016). *Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las Acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15* (1a ed.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra)

Samplon Salvador, R. (2016). “Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes”. *Carta Tributaria*. nº 11, pp. 10-17.

Sala, A. (2016). “¿Qué son los “tax rulings” o impuestos a la carta?”, *El Periódico*. Recuperat de: <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/que-son-los-tax-rulings-impuestos-carta-5351073>

Trapé Viladomat, M. (2005). “El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea”, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional ICE*, nº 825, pp. 161-172.